مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، **م٢٢**، ع١، ص ص: ١٧٩-٢١٨ (٢٠٠٨م/١٤٢٩هـ)

لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات: حالة السعودية

عوض بن سلامة الرحيلي

أستاذ المحاسبة المشارك - قسم المحاسبة
كلية الاقتصاد والإدارة - *جامعة الملك عبدالعزيز* – جدة
المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٧/١٠/١٣هـ وقبل للنشر في ١٤٢٧/١١/٢٥هـ)

المستخلص. تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات (Corporate Governance) في السنوات الأخيرة خاصة بعد انهيار بعض الشركات العالمية الكبرى في مناطق مختلفة من أبرزها إنرون و وورلدكوم في الولايات المتحدة الأمريكية، وما ترتب على ذلك من حدوث أزمة ثقة عالمية في القوائم المالية للشركات بسبب ضعف الشفافية والإفصاح المحاسبي، مع انتشار استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية "Creative Accounting". وقد سارعت كثير من الدول والمنظمات العالمية إلى تبني مفهوم حوكمة الشركات في محاولة منها لإصلاح وضع الشركات وتعزيز الإفصاح والشفافية ومنع وقوع مزيد من الأزمات المالية مستقبلا. وانطلاقا من هذه الخلفية تهدف هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات من الناحية النظرية، والتطبيقية، والتعرف على أسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة، مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم هذا المفهوم الجديد بالتركيز على حالة المملكة العربية السعودية.

وقد بينت الدراسة أن حوكمة الشركات عبارة عن نظام يتم من خلاله إدارة ومراقبة المنظمات، ويهدف إلى حماية حقوق حاملي الأسهم، والمساواة بينهم، وتحقيق العدالة، وإشراكهم في اتخاذ القرارات، وتوفير المعلومات بشفافية ووضوح لهم جميعا، وتحديد مسؤولية أعضاء مجلس الإدارة وواجباتهم وحقوقهم. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا أن هناك محاولات جادة للتعريف بهذا المفهوم وآليات تطبيقه على أرض الواقع. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن لجان المراجعة في الشركات المساهمة تلعب دورا مهما في تطبيق هذا المفهوم في البيئة السعودية كونها تعمل كحلقة وصل بين الأجهزة الرقابية في الشركة ومجلس الإدارة.

أولا: الإطار العام للدراسة

١-١ مشكلة الدراسة

ظهرت في السنوات الأخيرة بعض المصطلحات المرتبطة بالممارسات المحاسبية "Accounting Practices" مثل المحاسبة الإبداعية "Creative Accounting" والمحاسبة البيئية "Environmental Accounting"، والإدارة الحاكمة أو حوكمة الشركات "Corporate Governance"، ولعبة الأرقام المالية"The Financial Numbers Game"، وغيرها[١]. وقد تكون بعض هذه المصطلحات ليست جديدة وتمارس في بيئة المحاسبة منذ فترة، إلا أن التغيرات والتحولات الاقتصادية والاجتماعية التي اجتاحت العالم في عقد التسعينيات من القرن العشرين خاصة في دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا، إضافة إلى أزمة الثقة التي عصفت بالمحاسبة في السنوات الأخيرة نتيجة انهيار كبرى الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية مثل شركة انرون وورلد كوم ربما ساهمت في إظهارها بشكل واضح على ساحة التطبيقات المحاسبية. وتكمن مشكلة الدراسة في أن مفهوم حوكمة الشركات والأسباب والظروف التي أدت

---

(١) انظر مقالا للباحث حول المحاسبة الإبداعية "Creative Accounting"، مجلة اقتصاديات، مارس ٢٠٠٢م.

إلى ظهوره والمطالبة بتطبيقه في قطاع الأعمال في السنوات الأخيرة غير واضحة لكثير من القائمين على قطاع الأعمال في الوطن العربي، كما لا يوجد تعريف دقيق ومحدد له باللغة العربية، بل إن الأمر يتجاوز ذلك إذ أن هذا المفهوم لا تتبناه الجهات الرسمية المشرفة على قطاعات التجارة والمال في العالم العربي (المطيري، ٢٠٠٢أ). لذلك سوف تتناول الدراسة الحالية مفهوم ما يسمى بالإدارة الحاكمة أو حوكمة الشركات "Corporate Governance" من الناحية النظرية والتطبيقية وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة مع بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد بالتركيز على حالة المملكة العربية السعودية.

١-٢ أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من تزايد الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات (Corporate Governance) في السنوات الأخيرة من قبل الباحثين والمهتمين في المنظمات الدولية حيث عقدت له العديد من المؤتمرات والندوات وورش العمل في الدول المتقدمة بعكس الدول النامية خاصة الدول العربية حيث مازال هناك قصور واضح في هذا الاتجاه ولعل في هذه الدراسة مساهمة في زيادة تفهم هذا الموضوع بشكل أكثر وبالتالي المساهمة في تضييق الفجوة في أدبياته في العالم العربي. وقد أكدت البحوث والدراسات التي قامت بها منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD) على أهمية حوكمة الشركات المحلية بالنسبة للنمو المستديم للإنتاجية في العالم النامي، كما أظهرت المنتديات والنقاشات الإقليمية التي نظمتها المنظمة حول حوكمة الشركات في آسيا وأميركا اللاتينية وجنوب شرق أوروبا وروسيا، أن نوعية الحوكمة المحلية للشركات هامة جداً لنجاح جهود التنمية على المدى الطويل في مختلف أنحاء العالم النامي اليوم (أومان وبلوم، ٢٠٠٥).

١-٣ أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

١) إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات وأسباب ودوافع انتشار هذا المفهوم في السنوات الأخيرة في الدول المتقدمة.

٢) استعراض وتحليل الجهود الدولية والإقليمية والمحلية في التعريف بمفهوم حوكمة الشركات وكيفية تطبيقه على أرض الواقع.

٣) بحث ومناقشة دور لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد وعلاقة ذلك بالمراجعة الداخلية والخارجية مع التركيز على حالة المملكة العربية السعودية.

٤) طرح بعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها زيادة الوعي في البيئة السعودية بالمفاهيم والأساليب الحديثة في قطاع الأعمال.

١-٤ منهجية الدراسة

تعتمد هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي Analytical Descriptive Approach لموضوع الدراسة، وهذا المنهج معمول به في كثير من البحوث والدراسات خاصة تلك التي تتناول ظواهر اجتماعية تتعلق بالممارسات اليومية. حيث تم إجراء مسح مكتبي لكل ماله علاقة بموضوع الدراسة في الدوريات والمجلات العلمية المتخصصة، بالإضافة إلى الاطلاع على الأنظمة واللوائح وما صدر عن المنظمات والهيئات المهنية العالمية والمحلية ذات الصلة. هذه البيانات تم تحليلها ومناقشتها وعرضها بطريقة علمية مترابطة وبما يخدم أهداف الدراسة.

١-٥ خطة وتنظيم الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة المشار إليها آنفا فقد تم تقسيم الدراسة إلى خمسة أقسام رئيسة: القسم الأول يتناول طبيعة مشكلة الدراسة وأهميتها، وأهدافها، والمنهجية المتبعة لتحقيق أهداف الدراسة. بينما يتناول القسم الثاني

الخلفية العلمية لموضوع الدراسة من حيث التعريف بمفهوم حوكمة الشركات، وأسباب ودوافع ظهوره في السنوات الأخيرة، والجهود المبذولة لتفعيله على المستوى الدولي والإقليمي والمحلي؛ في حين يناقش القسم الثالث لجان المراجعة كأحد أبرز دعائم حوكمة الشركات؛ أما القسم الرابع فقد خصص للحالة الدراسية حيث يتناول التطورات الحديثة في البيئة الاقتصادية السعودية وتكوين لجان المراجعة في المملكة والصعوبات التي واجهت تطبيقها في بداية الأمر والوضع التنظيمي الحالي لهذه اللجان وكيف يمكن أن تساهم في تفعيل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في المملكة، وتنتهي الدراسة بالقسم الخامس والذي يتضمن الخلاصة وأهم النتائج وبعض التوصيات والمقترحات التي من شأنها المساهمة في زيادة الوعي في البيئة السعودية بالمفاهيم والأساليب الحديثة في قطاع الأعمال.

ثانيا: الخلفية العلمية لموضوع الدراسة

٢ - ١ مفهوم حوكمة الشركات

في البداية لا بد من الإشارة إلى أنه بالرغم من الاستخدام الواسع لمفهوم (Corporate Governance) في الدول المتقدمة إلا أن البحوث والدراسات تشير إلى أنه لا يوجد تعريف دقيق ومحدد له باللغة العربية بل إن الأمر يتجاوز ذلك حيث أن هذا المفهوم لا تتبناه الجهات الرسمية المشرفة على قطاعات التجارة والمال في العالم العربي (المطيري، ٢٠٠٢أ)[٢]. ومن ضمن التعاريف التي وجدت في أدبيات المحاسبة والمراجعة أن حوكمة الشركات عبارة عن القواعد التي توجّه سلوك الشركات وحاملي الأسهم، ومديري الشركات، وكذلك إلى الإجراءات الحكومية الرامية إلى تعزيز وفرض تطبيق تلك القواعد. ويرى البعض أن المقصود بهذا المفهوم هو توفير الإجراءات الحاكمة لضمان سير عمل الشركات على وجه أفضل وهي إجراءات تتم عن طريقها الحماية

---

(٢) تجدر الإشارة إلى أن مجمع اللغة العربية توصل مؤخرا (في محاولة منه لتعريب الكلمة) إلى أن لفظ "الحوكمة" هو الترجمة للأصل الإنجليزي للكلمة "Governance" (حسن، ٢٠٠٦).

والضمان لأموال المساهمين مع الاهتمام أيضا بحماية الفئات الأخرى من أصحاب المصلحة من دائنين ومقرضين وموظفين كون مفهوم الإجراءات الحاكمة للشركات يتعدى توفير عناصر الإدارة السليمة للشركات أو حتى رقابة الشركات إلى تفعيل تطبيق الأدوات الرقابية والإشرافية في الشركات بهدف ضمان توفير الشفافية في المعلومات ورفع كفاءة الممارسات وتعزيز المصداقية والثقة للتعاملات التجارية بما يعود على الشركة بتعظيم الإيرادات وجلب الاستثمارات الوطنية والأجنبية ((Shahnawaz 2003 ; المطيري، ٢٠٠٣).

ويشير أحد الباحثين (Estrin, 1998) إلى أن السبب الرئيس في الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات هو الانفصال بين الملكية والإدارة بالإضافة إلى أسباب أخرى، بينما لخصت بعض الدراسات السابقة أهم الأسباب والدوافع التي تؤكد ضرورة تبني مفهوم حوكمة الشركات في البنود التالية (Demirag et al.,2000; Dewing and Russell,2000; Monks and Minsow,2002; المطيري، ٢٠٠٣):

١. الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.

٢. تحسين الكفاءة الاقتصادية.

٣. إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء.

٤. المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء الشركات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة والمساهمون ممثلون في الجمعية العمومية للشركة.

٥. عدم الخلط بين المهام والمسئوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسئوليات أعضائه.

٦. تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.

٧. تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.

٨. إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركات .

ويلاحظ مما سبق أن مفهوم حوكمة الشركات يركز على موضوع الرقابة على الشركات وتصرفات القائمين عليها وتحديد مسؤولياتهم، ويؤكد على أهمية مشاركة الأطراف الأخرى ذات العلاقة كالمساهمين والموظفين والدائنين وغيرهم وتعزيز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية.

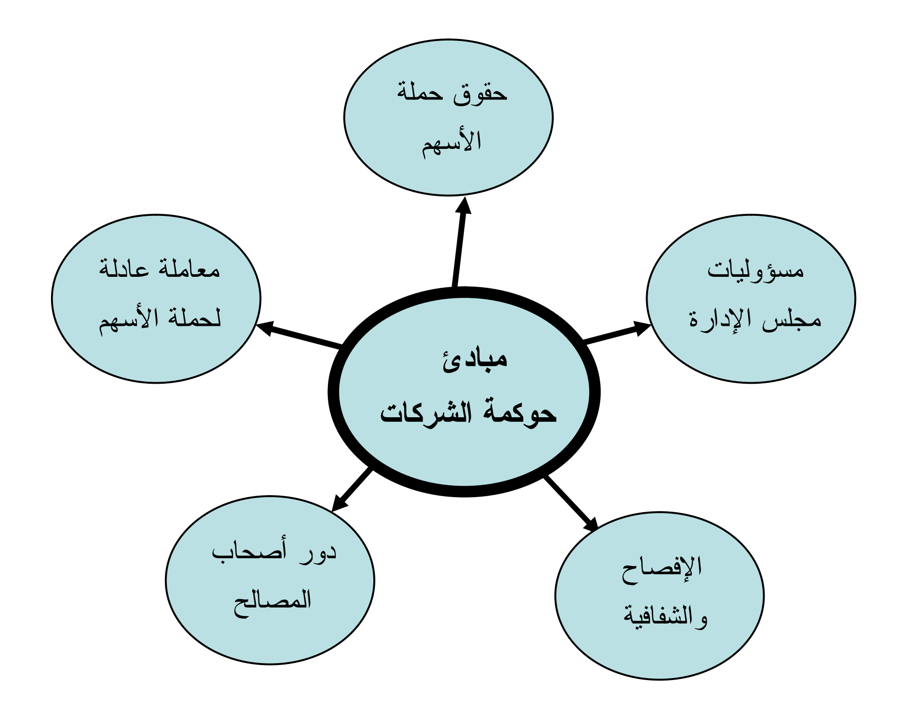
٢-٢ الجهود الدولية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات

تشير البحوث والدراسات إلى أن هناك جهودا واضحة وملموسة على المستوى الدولي فيما يتعلق بتفعيل مفهوم حوكمة الشركات سواء كان ذلك من خلال المنظمات الدولية كمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD والبنك الدولي. فعلى سبيل المثال قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في عام ١٩٩٩م بإصدار خمسة مبادئ لحوكمة الشركات تتمثل في الآتي:

١. حقوق حملة الأسهم Shareholders Rights
٢. معاملة عادلة لحملة الأسهم Equitable Treatment of shareholders
٣. دور أصحاب المصالح Stakeholders Role
٤. مسؤولية مجلس الإدارة Board Responsibilities
٥. الإفصاح والشفافية Disclosure & Transparency

وبنظرة سريعة على هذه المبادئ الخمسة (شكل ١) يمكن أن نصفها بالشمولية حيث أنها غطت أهم الجوانب الأساسية لنجاح أي شركة. لذلك يمكن القول إن تطبيق هذه المبادئ على أرض الواقع سوف يترتب عليه العديد من النتائج الايجابية من أهمها إحكام الرقابة على مجالس الإدارات ومديري الشركات، وحماية حقوق المساهمين خاصة الأقلية منهم وتوفير كل السبل للقيام بالدور المطلوب منهم، وإعطاء أصحاب المصالح من الموظفين والعمال،

والموردين، والعملاء، وغيرهم من الفئات ذات العلاقة دورا في حياة الشركة، مع التأكيد على الشركات بضرورة إتباع الأساليب والأدوات المالية والمحاسبية المعتمدة دوليا وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية.



شكل (١). مبادئ حوكمة الشركات.

المصدر: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، ١٩٩٩م (تصميم وترجمة الباحث).

كما بدأ البنك الدولي وصندوق النقد الدولي برنامجا مشتركا يهدف إلى تقييم ممارسات حوكمة الشركات على مستوى الدولة قياسا على المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD ويطلق عليه اسم "تقارير حول احترام المواصفات والقوانين (ROSC)" وتم تطبيق ذلك على دولتين حتى الآن هما مصر وتركيا (شوقي،٢٠٠٢).

أما فيما يتعلق بجهود الدول في سبيل تفعيل مفهوم حوكمة الشركات فقد أشار المطيري (٢٠٠٢ب) إلى أنه بمجرد ظهور تقرير كادبري البريطاني قامت العديد من الدول بإصدار تقاريرها لإصلاح ممارسة الشركات وتضمين التقارير بأفضل الممارسات أو ما يسمى "The Code of Best Practice" والجدول التالي يلخص أهم وأحدث التقارير على المستوى الدولي:

جدول رقم (١). أحدث التقارير التي صدرت على مستوى الدول.

عنوان التقرير	الدولة	سنة الإصدار
تقرير كنج الثاني (King Report II.2002) والذي حل بديلاً لتقرير كنج الأول الصادر عام ١٩٩٤(King Report , 1994)	جنوب أفريقيا	مارس ٢٠٠٢ وعام ١٩٩٤
تقرير (Five Years to the Day بعنوان أين كان المديرون ؟ Where Were The Directors ? Guidelines for Improved Canada Corporate Governance in والذي حل بديلاً لتقرير (The Toronto Report)	كندا	يونيو ١٩٩٩ وديسمبر ١٩٩٤
تقرير CVM Recommendations on Corporate Governance	البرازيل	يونيو ٢٠٠٢
Corporate Governance - Volume One : in Principle Corporate Governance - Volume Two : In Practice	استراليا	حديثاً
تقرير فينو الثاني Vento II Report ١٩٩٩، والذي حل بديلاً لتقرير فينو الأول (Vento Report, 1995)	فرنسا	يوليو ١٩٩٩/ ١٩٩٥
تقرير : The Combined Code Principles of Good Governance and Code of Best Practice والذي أرتكز على تقرير كادبري لعام ١٩٩٢ م .	المملكة المتحدة	٢٠٠٠
بيان حول أفضل الممارسات في الشركات العامة بعنوان Best Practices in Public Companies	بولندا	حديثاً
بيان بمبادئ أساليب إدارة الشركات Principles on Corporate Governance in Greece : Recommendations for it is Competitive Transformation	اليونان	أكتوبر ١٩٩٩
German Code of Corporate Governance(GCCG)	ألمانيا	2000
Code for Good Corporate Governance	اندونيسيا	مارس ٢٠٠٠
(Corporate Governance Forums of Japan)	اليابان	1998
The Governance of Spanish Companies	أسبانيا	1998

المصدر: المطيري (٢٠٠٢)، ص:١٤

٢-٢ الجهود الإقليمية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات

بالنسبة للجهود الإقليمية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات ونقصد بذلك المنطقة العربية على وجه التحديد فهناك محاولات في بعض الدول العربية في هذا الاتجاه. على سبيل المثال أشارت أبو العطا (٢٠٠١م) إلى أنه تم في عام ٢٠٠١م الانتهاء من أول تقرير لتقييم حوكمة الشركات في مصر، والذي قام به البنك الدولي بالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية، وشارك فيه عدد من المراكز البحثية وشركات المحاسبة والمراجعة والمهتمين من الاقتصاديين والقانونيين. وقد أشار التقرير فى مجمله إلى أن مفهوم ومبادئ حوكمة الشركات في مصر متواجدة في نسيج عدد من القوانين الحاكمة ولوائحها التنفيذية وتعديلاتها، ومن أهمها قانون سوق رأس المال ١٩٩٢/٩٥م وقانون الشركات ١٩٨١/١٥٩م وقانون الاستثمار ١٩٩٧/٨م وقانون قطاع الأعمال العام ١٩٩١/٢٠٣م؛ وقانون التسوية والإيداع والحفظ المركزي ٢٠٠٠/٩٣م، وغيرها من القوانين التي ترتبط بحوكمة الشركات المصرية سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة.

كما توصلت سميحة فوزي (٢٠٠٣م) في دراسة تهدف إلى تقييم حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية في ظل مبادئ حوكمة الشركات الخمسة الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية إلى أن سوق المال في مصر قد شهد تطورا ملحوظا في مجال إرساء قواعد حوكمة الشركات، مما ترتب عليه بشكل عام تحسن في التقييم الإجمالي للمعايير الخمسة للحوكمة، وان كانت درجة التحسن قد اختلفت من معيار لآخر.

وفي ٢٩ يونيو ٢٠٠٥م أعلن وزير الاستثمار ورئيس معهد المديرين المصري (EIOD) السماح بنشر قواعد حوكمة الشركات في مصر، وذلك في الندوة التي عقدت حوكمة الشركات والخصخصة والتي شارك فيها نحو ٤٠٠

مشارك (مركز المشروعات الدولية الخاصة، ٢٠٠٥م). كما أعدت وزارة الاستثمار المصرية مؤخرا دليل قواعد حوكمة شركات قطاع الأعمال العام، والذي يتضمن قواعد استرشادية لضمان فاعلية وكفاءة إدارة شركات قطاع الأعمال العام وتنظيم دور الدولة كمالك مع ضمان استقلالية إدارة الشركات. وقد تم الاقتداء بمبادئ منظمة التعاون الاقتصادي للتنمية OECD لحوكمة الشركات المملوكة للدولة بوصفها مرجعا عند وضع مبادئ الحوكمة لشركات قطاع الأعمال في مصر.

تجدر الإشارة إلى أن هناك جهودا ومحاولات مماثلة في بعض الدول العربية الأخرى كلبنان (اليافي، ٢٠٠٣)[٣] والأردن والمغرب وتونس وبعض دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، حيث تم مؤخرا إنشاء معهد لحوكمة الشركات في مدينة دبي بواسطة مركز دبي المالي العالمي بدولة الإمارات العربية المتحدة، وهو مشابه للمنظمات الدولية في هذا الخصوص.

٢-٢ الجهود المحلية لتفعيل مفهوم حوكمة الشركات

بالرغم من حداثة هذا المفهوم في البيئة السعودية إلا أنه يلاحظ أن هناك تحركا جادا فعلا من قبل الباحثين والمهتمين لمحاولة شرح هذا المفهوم والتعرف على جوانبه وكيفية تطبيقه في قطاع الأعمال السعودي. ونستعرض فيما يلي ملخص لأهم هذه المحاولات:

- خصصت الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة (ندوة علمية تعقد كل سنتين تقريبا منذ ١٩٨١م) والتي عقدت في فرع جامعة الملك سعود بالقصيم في الفترة من ١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م موضوعها الرئيس للإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية

---

(٣) أيضا انظـــر: The Second MENA Regional Forum on Corporate Governance, "Improving Transparency and Disclosure", Hosted by Lebanon Corporate Governance Task Force (LCGTF), Beirut, June 3-5, 2004.

وتناولت من خلال محاورها مناقشة مفهوم حوكمة الشركات Governance Corporate ومدى إمكانية تطبيقه في المملكة. وأوصت الندوة بتبني قواعد وإجراءات تنظم العلاقات النظامية والتنظيمية الأساسية ما بين ذوي العلاقة بالمنشأة بما يضمن تعزيز كفاءة الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة وتعظيم فائدة المستثمرين واقتصاد البلد ككل.

• قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مشروع معيار المراجعة الداخلية وقواعد السلوك المهني والقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة بالشركات المساهمة.

• صدور قرار مجلس الوزراء رقم ٢٣٥ وتاريخ ١٤٢٥/٨/٢٠هـ الذي نصت الفقرة الثانية منه على تأسيس وحدات للرقابة الداخلية في كل جهة مشمولة برقابة الديوان يرتبط رئيسها بالمسئول الأول في الجهاز وذلك لتوفير مقومات الرقابة الذاتية والحماية الوقائية للمال العام وترشيد استخداماته والإسهام في رفع كفاية الأداء في الأجهزة الحكومية.

• الملتقى الذي نظمه مركز دراسات لإعداد الكفاءات الإدارية بالتعاون مع الجمعية العربية للإدارة تحت شعار ملتقى الإدارة العليا جهود الإدارة العليا ومجلس الإدارة ومسؤولياتها في مواجهة متطلبات حوكمة الشركات إلى التعريف بالحوكمة وبيان المبادئ والأسس التي تقوم عليها وانعكاساتها على إدارة الشركات والمؤسسات. وقد ناقش الملتقى خمسة محاور أساسية هي جذور حركة الحوكمة وعلاقتها بظروف عصر العولمة ومبادئ الحكومة الرئيسية في النظم الإدارية المعاصرة ودلالاتها للإدارة في المنظمات العربية ونماذج الأطر والمبادئ الحوكمة وتطورها في نموذج الإدارة الرشيدة إضافة إلى برنامج إعداد الشركات والمؤسسات لتطبيق الحوكمة والإدارة الرشيدة وتفعيل الدور الجديد لمجالس الإدارة في الشركات والمؤسسات والمنظمات[٤].

---

(٤) يد من التفاصيل حول هذا الملتقى، طالع المقابلة مع رئيس الملتقى بجريدة الرياض العدد ١٣٥٠١ السبت ٢٠٠٥/٥/١١م.

• تم عقد ندوة "الإجراءات الحاكمة للشركات بين النظرية والتطبيق (Corporate Governance) "في قاعة الاجتماعات بمقر صحيفة اليوم بالدمام بالمنطقة الشرقية وحضرها عدد من المسئولين ورجال الأعمال والمهتمين بالحركة الاقتصادية في المنطقة. وقد ناقش المشاركون فيها أبرز الإجراءات الحاكمة للشركات مع الإشارة إلى تجارب الدول المتقدمة والنامية في كيفية تطبيقها لهذا المفهوم ومدى توافر هذه الإجراءات في قطاع الأعمال السعودي[٥].

• كما قامت مجلة المحاسبة وهي دورية ربع سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة بشرح ومناقشة مفهوم (Corporate Governance) من قبل مجموعة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة وتوضيح مدى الحاجة إلى تطبيقه في البيئة السعودية[٦].

• صدور القرار الوزاري رقم القرار٢٢١٧ وتاريخ ١٤٢٣/١١/١هـ والذي ينص على ما يلي: ١- أن يقدم المديرون الرئيسيون في الشركة إقراراً يؤكدون بموجبه أن القوائم المالية للشركة لا تتضمن أي عبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة، وانه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ ينتج عن حذفها أن تكون هذه القوائم مضللة. ٢- أن تقوم إدارة الشركة بإصدار تأكيد ربع سنوي، تؤكد بموجبه أن كلا من أعضاء مجلس الإدارة والمديرين العامين والموظفين التنفيذيين في الشركة وزوجاتهم وأقربائهم من الدرجة الثانية، قد التزموا خلال هذا الربع بالقواعد المنظمة لتداول أسهم الشركات المساهمة والتعاميم ذات العلاقة بتداول الأسهم. ٣- أن يقوم المحاسب القانوني الذي يتولى مراجعة حسابات الشركة بإصدار تقرير (فحص تأكيدات) يؤيد بموجبه التأكيد المذكور في (٢) أعلاه.

---

(٥) لمزيد من التفاصيل حول هذه الندوة، طالع جريدة اليوم العدد ١١٢٥٣ الثلاثاء ٢٠٠٤/٤/٦م.

(٦) انظر على سبيل المثال (المطيري ٢٠٠٢م-أ)، (المطيري ٢٠٠٢م-ب)، (المطيري ٢٠٠٢م-ج)، (المقبل ٢٠٠٢م) الأعداد من ٣٤ إلى ٣٦ لعام ٢٠٠٢م.

تجدر الإشارة إلى أن هذا القرار جاء تنفيذاً لمقتضى التوجيه السامي الكريم رقم ٧/ب/١٥٩٠٤ وتاريخ ١٤٢٣/٥/٥هـ القاضي بالموافقة على توصية اللجنة الدائمة للمجلس الاقتصادي الأعلى باعتماد توصيات اللجنة الوزارية المشكلة بموجب الأمر السامي رقم ٣١٥١ وتاريخ ١٤٢١/٣/٦هـ لدراسة أوضاع الشركات المساهمة ومنها:- ضرورة تعزيز دور الرقابة الداخلية في الشركات المساهمة، وتوعية المساهمين بالدور الملقى عليهم لمراقبة أداء هذه الشركات وتحقيق أهدافها. - التأكيد على كفاية المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية والحسابات الختامية الصادرة عن الشركات وذلك لتمكين المستثمرين من تقييم أداء الشركات والوصول إلى آراء صائبة عن أداء تلك الشركات، واتخاذ القرارات المناسبة لحماية استثماراتهم.

- تم عقد ملتقى "المراجعة الداخلية في الشركات السعودية ودورها المنتظر" الذي نظمته الجمعية السعودية للمحاسبة والذي شهد حضورا كثيفا تجاوز نحو ٥٠٠ شخص من رجال ونساء، من المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة ورجال الأعمال، وذلك بحضور معالي رئيس ديوان المراقبة العامة [7].

- كما أعلنت هيئة سوق المال مؤخرا عن مشروعا أولي للائحة حوكمة الشركات في مسعى لرفع مستوى الإدارة الرشيدة فيها، وطلبت من المختصين إبداء ملاحظاتهم عليه. ويتضمن المشروع خمسة أبواب تشمل تسع عشرة مادة، يتناول الباب الأول الأحكام التمهيدية والثاني حقوق المساهمين والجمعية العامة، والباب الثالث الإفصاح والشفافية، في حين يتناول الباب الرابع مسؤوليات ووظائف مجلس الإدارة، وينتهي المشروع بالباب الخامس الذي يتضمن أحكام النشر والنفاذ من تاريخه [٨]. تجدر الإشارة إلى أنه صدر مؤخرا عن مجلس

---

(٧) لمزيد من التفاصيل حول هذا الملتقى، طالع جريدة الاقتصادية بتاريخ ٢٠٠٥/٣/٣٠م.
(٨) لمزيد من التفاصيل حول مشروع حوكمة الشركات طالع جريدة عكاظ بتاريخ ٦ يوليو ٢٠٠٦م، ص ٢٧ أو الموقع الرسمي لهيئة سوق المال على شبكة الانترنت من خلال الرابط التالي: http://www.cma.org.sa/cma.

هيئة سوق المال القرار رقم (١-٣١٢-٢٠٠٦) في ١٤٢٧/١٠/٢١هـ الموافق ٢٠٠٦/١١/١٢م بالموافقة على لائحة حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية. وقد جاء في سياق البيان المنشور على موقع الهيئة الالكتروني أنه "قد روعي في إعداد اللائحة المبادئ المقرة من المنظمات الدولية، كما تم الاسترشاد بتجارب الدول وما أقرته من قوانين أو قواعد في مجال حوكمة الشركات. كما روعي في إعدادها في صيغتها النهائية الملاحظات والاقتراحات العديدة التي تلقتها الهيئة بعد نشر المشروع الأولي على موقع الهيئة".

ثالثا: لجنة المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات

٣-١ التعريف بلجنة المراجعة

لعله من المناسب الإشارة باختصار إلى المقصود بلجنة المراجعة كمدخل لهذا الجزء من الدراسة، ونظرا لتعدد التعاريف في أدبيات المراجعة إلا أنه ولغرض هذه الدراسة سوف يتم الاكتفاء بتعريف إحدى المنظمات المهنية بالإضافة إلى تعريف آخر لأحد الكتاب المهتمين بهذا الموضوع. فعلى سبيل المثال عرفت الهيئة الكندية للمحاسبين القانونيين (1992) The Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) لجنة المراجعة بأنها "لجنة مكونة من مدراء الشركة الذين تتركز مسؤولياتهم في مراجعة القوائم المالية السنوية قبل تسليمها إلى مجلس الإدارة. وتعد لجنة المراجعة كحلقة وصل بين المراجعين ومجلس الإدارة، وتتلخص نشاطاتها في مراجعة ترشيح المراجع الخارجي، ونطاق ونتائج المراجعة، وكذلك الرقابة الداخلية للشركة، وجميع المعلومات المالية المعدة للنشر. بينما عرفها (Marrian, 1988: 2) بأنها "لجنة مكونة من ثلاثة إلى خمسة مدراء غير مكلفين بالمسؤوليات التنفيذية للإدارة المالية. ومن أهم أعمالها مراجعة القوائم المالية، وكذلك التأكد من مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية والمحاسبية للشركة، ونتائج المراجعة من قبل المراجع الداخلي والخارجي، وإعطاء التوصيات بشأن ترشيح وتحديد أتعاب المراجع الخارجي" (المعتاز و Higson، ٢٠٠٢).

٣-٢ التطور التاريخي للجان المراجعة

تشير البحوث والدراسات إلى أن مفهوم لجان المراجعة وما يترتب عليه من مسؤوليات تعرض إلى تطور دراماتيكي كبير منذ ظهوره لأول مرة منذ أكثر من نصف قرن. على سبيل المثال أشار (Birkett, 1986) أن مصطلح لجان المراجعة بدأ في الظهور في أواخر الثلاثينيات 1930 عندما شجعت بورصة الأوراق المالية (SEC) وكذلك بورصة نيويورك للأوراق المالية (NYSE) على إنشاء لجان مراجعة بعد حدوث حالة انهيار شركة (McKesson and Robbins). كما تشير إلى أن فكرة إنشاء لجان المراجعة قد ارتبط في معظم الدول بحدوث حالات إفلاس غير متوقعة في الشركات نتيجة سوء التصرف (المعتاز وHigson، ٢٠٠٢م).

وربما تكون الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول التي بادرت بإنشاء لجان للمراجعة حيث أصدرت هيئة تداول الأوراق المالية SEC في عام ١٩٧٢م قراراً بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة لحماية المساهمين والمستثمرين. وفي عام ١٩٧٦م أوصت لجنة الكونجرس الأمريكي بضرورة إنشاء لجان للمراجعة في الشركات المساهمة. وفي عام ١٩٧٨م أصدرت بورصة نيويورك للأوراق المالية NYSE عدداً من التوصيات كان أهمها إلزام الشركات المسجلة لديها بتكوين لجان للمراجعة. كما صدر لاحقا المعيار رقم ٦١ الذي حدد العلاقة بين لجنة المراجعة والمحاسب القانوني (المعتاز وHigson ، ٢٠٠٢).

أما تشكيل لجان المراجعة في المملكة المتحدة فيرجع إلى عام ١٩٩١م عندما تم تشكيل لجنة كاد بوري Cadbury والتي أوصت في نهاية عام ١٩٩٢م بتكوين لجان مراجعة في الشركات المساهمة خلال السنتين القادمتين. وربما دوافع وأسباب إنشاء لجان للمراجعة في المملكة المتحدة لا تختلف كثيراً عن أمريكا نتيجة إفلاس العديد من الشركات ومطالبة المساهمين والمستثمرين بتقارير مالية

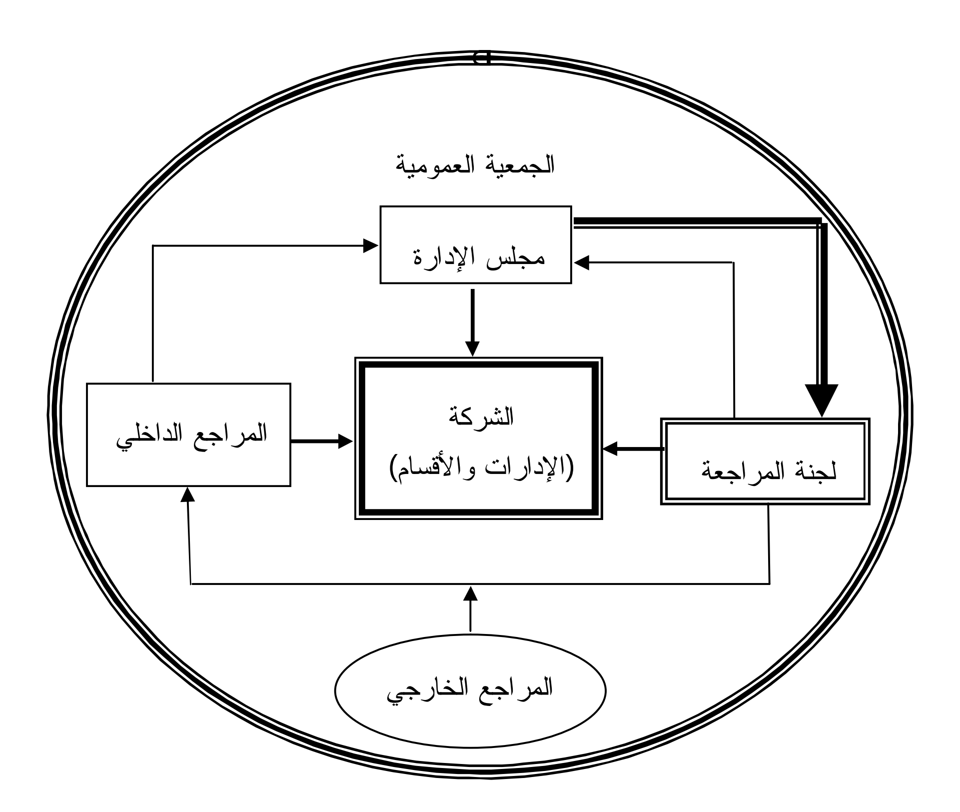
غير مضللة ورغبة مجالس إدارة الشركات في تنفيذ سياسات الشركة في ظل رقابة فعاله، ونادت عدة جهات في بريطانيا مثل بنك إنجلترا عام ١٩٨٧م بإنشاء لجان مراجعة في الشركات المساهمة (بودي، ٢٠٠٣).

وأما في كندا فقد نشأت الضغوط لتكوين لجان المراجعة بعد حالات الانهيار والإفلاس التي واكبت عقد الستينيات، ومن ذلك إفلاس شركة (Atlantic Acceptance Corporation Limited) عام 1965 والذي وصف بكونه أكبر الأحداث في تاريخ المحاسبة في كندا (Green, 1994; Collier, 1996). وقد تفاقم الأمر في كندا في عام ١٩٨٤ عندما أعلن عن خبر انهيار بنكين من أكبر البنوك الكندية وهما (Canadian Commercial Bank) و(Northland Bank) مما دعا معهد المحاسبين القانونيين الكندي (CICA) إلى تكوين لجنة ماكدونالد (Macdonald) لتبحث سبل تطوير الرقابة على الشركات الكندية، والتي قدمت تقريرها في عام 1988 والذي أكد على أهمية تكوين لجان المراجعة لتقوية بيئة الرقابة داخل الشركات (Macdonald Commission, 1988)، (المعتاز و Higson، ٢٠٠٢).

٣-٣ علاقة لجان المراجعة بحوكمة الشركات

استعرضنا في الفقرة السابقة التطور التاريخي للجان المراجعة في الشركات المساهمة والأسباب والظروف التي أدت إلى تشكيلها، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو: ما هي علاقة لجان المراجعة بموضوع حوكمة الشركات؟ وللإجابة على هذا السؤال لا بد من التعرف على الآليات (الوسائل) التي يمكن من خلالها التأكد من تطبيق مفهوم حوكمة الشركات على أرض الواقع. ويأتي في مقدمة هذه الآليات مجلس الإدارة، والمراجع الداخلي، والمراجع الخارجي. كما أن وجود نظام رقابة داخلية فعال يعد أحد المسؤوليات الرئيسة المناطة بمجلس الإدارة. ويأتي دور لجنة المراجعة الرئيس في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها

تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة. وقد أكد ذلك تقرير "Cadbury Report" في عام ١٩٩٢م تحت عنوان "الجوانب المالية للإجراءات الحاكمة للشركات" على أهمية تعيين لجان مجالس الإدارة كلجنة المراجعة ولجنة الترشيحات ولجنة الحوافز والمكافآت وأن تقتصر عضوية اللجان ولجنة المراجعة خاصة على أعضاء مستقلين من خارج الشركة. كما أشار (Millstein, 1999) إلى أن هناك اتفاقاً كاملاً الآن على أن أفضل ممارسة لمفهوم الرقابة على الشركات ينصب على دور لجنة المراجعة لكونها النقطة المركزية (محور الارتكاز) في تطوير التقارير المالية. وهذا في الواقع ما أكده (DeZoort, 1997) عندما أشار إلى أنه ضمن ميكنة الرقابة على الشركات فإن لجان المراجعة تقوم بدور مراقبة الإدارة، والمراجع الخارجي، وكذلك المراجع الداخلي ضمن جهودها لحماية مصالح المساهمين. ويتفق معهما (Pincus et al, 1989) عندما أشاروا إلى أن وجود لجنة للمراجعة والتي تساهم في مد خط اتصال مباشر بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي، بالإضافة إلى مساهمتها في التخفيف من مشكلة المعلومات غير المتماثلة بين الإدارة ومجلس الإدارة ينظر لها على أنها من أهم مؤشرات الرقابة الفعالة (المعتاز و Higson ، ٢٠٠٢). وقدمت دراسة (Green, 1994) دليلا على أن لجان المراجعة الكندية لها دور مهم في عملية التقارير المالية، وأشارت إلى أن لجنة المراجعة الفعالة يمكن أن تساعد في إغلاق فجوة التوقعات وذلك من خلال مراقبة الإدارة وتحسين استقلال المراجع الخارجي. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن لجان المراجعة أصبحت تمثل جزءا مهما من حوكمة الشركات. والشكل رقم (٢) يوضح العلاقة بين لجنة المراجعة بالشركة والأجهزة الرقابية الأخرى ذات العلاقة بالشركة.



شكل رقم (٢). علاقة لجنة المراجعة بالأجهزة الرقابية على الشركة.

المصدر: تصميم الباحث

وعليه يمكن القول بأن لجان المراجعة تعد من أهم أدوات الرقابة في الشركات المساهمة، كما تعتبر أحد أهم دعائم تحقيق مفهوم حوكمة الشركات حيث تعمل كحلقة وصل بين مجلس الإدارة وكل من المراجع الداخلي والخارجي. وقد أكدت بعض الدراسات والبحوث (Rezaee and Lander,1993; Rezaee, 1997; Verschoor, 1992; 2000; Gendron and Bedard, 2006) على أهمية العلاقة بين لجنة المراجعة والمراجع الداخلي والخارجي ودورها في تعزيز الرقابة على الشركة.

رابعا: حالة المملكة العربية السعودية

سوف نتناول في هذا الجزء من الدراسة التطورات الحديثة في البيئة الاقتصادية في المملكة العربية السعودية والتي كانت أحد أهم العوامل التي أدت لإعادة هيكلة بعض الوزارات وإصدار بعض الأنظمة والقرارات والتي من ضمنها قرار تكوين لجان للمراجعة في الشركات المساهمة، ثم نناقش الظروف والصعوبات التي واكبت هذه التجربة ثم نتطرق إلى أهم ملامح المشروع الجديد للقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة، وكيف يمكن للجان المراجعة بشكلها الجديد دعم وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية.

٤ - ١ التطورات الحديثة في البيئة الاقتصادية في المملكة العربية السعودية

شهدت البيئة الاقتصادية في المملكة العربية السعودية في السنوات الأخيرة تطورات وتغيرات جذرية بهدف التهيئة والاستعداد لدخول المرحلة القادمة تمهيدا للانضمام لمنظمة التجارة العالمية شملت إنشاء المجلس الاقتصادي الأعلى وإعادة تشكيل المجلس الأعلى للبترول والمعادن، وصدور نظام الاستثمار الأجنبي الجديد، وإنشاء الهيئة العامة للاستثمار، والهيئة العليا للسياحة، وهيئة الاتصالات، بالإضافة إلى موافقة مجلس الوزراء على نظام السوق المالية والذي يعد نقلة نوعية هامة في تاريخ السوق المالية السعودية، حيث سيساهم في إعادة هيكلة رأس المال بالمملكة على أُسس جديدة ومتطورة من شأنها العمل على تعزيز الثقة بهذه السوق وجذب الاستثمارات لها، وتوفير مرجعية نظامية متكاملة لها تشمل أهم المبادئ والأُسس والنصوص التي تغطي كافة الجوانب المتعلقة بالسوق؛ كما صدر نظام مراقبة شركات التأمين التعاوني، ونظام مكافحة غسل الأموال. وفي ١٤٢٤/٦/٢هـ، الموافق ٢٠٠٣/ ٧/٣١م تم فعلا إنشاء هيئة السوق المالية بموجب نظام السوق المالية المشار إليه والصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/٣٠). وتمثل الجهاز الحكومي المسئول عن إدارة

وتنظيم السوق المالية السعودية، وترتبط مباشرة برئيس مجلس الوزراء. وتتمتع الهيئة بالشخصية الاعتبارية والاستقلال المالي والإداري، وتهدف الهيئة لتنظيم وتطوير السوق المالية في المملكة، ولها وضع وفرض اللوائح والقواعد الهادفة إلى حماية المستثمرين، وضمان العدالة والكفاءة في سوق الأوراق المالية.

كما شهد قطاع مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية تطورات حديثة وإعادة هيكلة بالكامل مرت بعدة مراحل بدءا من حصر وتشخيص أهم المشاكل التي تعاني منها المهنة، وإجراء دراسة مقارنة لمقومات المهنة في بعض الدول المتقدمة بهدف الاستفادة من خبراتها في هذا المجال، مرورا بصدور أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة، وانتهاء بصدور المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ (١٩٩٢م) باعتماد نظام المحاسبين القانونيين والذي نص في المادة التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA - وهي هيئة مهنية تعمل تحت إشراف وزارة التجارة والصناعة – للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة والارتقاء بمستواها (الرحيلي، ٢٠٠٤).

٤ - ٢ لجان المراجعة في المملكة العربية السعودية

تعتبر لجان المراجعة تجربة حديثة في بيئة المملكة العربية السعودية وأول تشكيل لها كان بموجب القرار الوزاري رقم (٩٠٣) في ١٤١٤/٠٨/١٢هـ الموافق ١٩٩٤/٠١/٢٣م إلا أنه لم يستمر طويلا حيث واجهت هذه التجربة بعض الصعوبات وتعرضت لبعض الانتقادات في التطبيق العملي لها من قبل الباحثين والمهتمين (الوابل، ١٩٩٦؛ كردي، ١٩٩٦؛ المعتاز، ١٩٩٩؛ المنيف والحميد، ١٩٩٨؛ المعتاز و Higson ، ٢٠٠٢؛ اللحيدان، ٢٠٠٢؛ بودي، ٢٠٠٣) وقد أوصوا بضرورة إعادة النظر فيها لكي تقوم بدورها المطلوب الأمر الذي سرع في تشكيل فريق عمل متخصص من قبل الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونين لدراستها وتقييمها وإعادة هيكلتها، وهو ما سوف نستعرضه في الفقرات التالية.

٤-٢-١ القرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ

يأتي صدور القرار الوزاري رقم (٩٠٣) في ١٤١٤/٠٨/١٢هـ الموافق ١٩٩٤/٠١/٢٣ القاضي بتشكيل لجان للمراجعة بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية في إطار الجهود التي تبذلها وزارة التجارة والصناعة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA لتعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية لهذا النوع من الشركات.

وقد ترك هذا القرار الوزاري للجمعية العامة للشركة تحديد مهام لجنة المراجعة على أن يكون من بين هذه المهام ترشيح المحاسب القانوني ودراسة الملاحظات والتقارير التي يقدمها المحاسب. كما حدد النموذج الاسترشادي المرفق بالقرار الوزاري ضوابط اختيار أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتها وأسلوب عمل اللجنة، ومن ضمن هذه الضوابط ما يلي (وزارة التجارة والصناعة، ١٤١٤هـ):

١- أن يكون من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم لا يقل عن ٢٠ سهماً وبحيث يكون عدد أعضاء اللجنة فردياً، ولا يجوز أن يقل عن ثلاثة أعضاء.

٢- ألا يكون عضو اللجنة من أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين أو ممن يقومون بعمل فني أو إداري في الشركة ولو على سبيل الاستشارة .

٣- أن بكون على إلمام معقول بالقواعد المالية والمحاسبية، ويفضل من له تأهيل علمي مناسب في هذا المجال.

٤- لا يجوز أن يكون لعضو اللجنة مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في الأعمال والعقود التي تتم لحساب الشركة.

كما أشار النموذج الاسترشادي إلى أن لجنة المراجعة تتولى دراسة مدى كفاية وفاعلية إجراءات الرقابة الداخلية للشركة واستخلاص أي توصيات لتحسينها ورفعها لمجلس إدارة الشركة. تجدر الإشارة إلى إن بعض الشركات قلصت مهمة لجنة المراجعة لترشيح المحاسب القانوني ودراسة ملاحظاته كما ورد في القرار الوزاري فقط، أما في شركات أخرى فإن دور لجنة المراجعة تعدى هذه المهام لتعمل اللجنة كحلقة وصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية للشركة ومتابعة نظام الرقابة الداخلية للشركة لتحسينه وتطويره ويشتمل ذلك على السياسات المالية ومراجعة القوائم المالية الربع سنوية قبل اعتمادها ومناقشة المحاسب القانوني في القوائم المالية الختامية ودراسة ملاحظاته على نظام الرقابة الداخلية للشركة وردود الإدارة عليها وتقويمها ورفع التوصيات اللازمة لمجلس الإدارة لاعتمادها إضافة إلى الموافقة على تعيين إنهاء خدمات المراجع الداخلي وتحديد مهامه واعتماد جدول عمله ودراسة تقاريره وتقويم أدائه، كما تقوم اللجنة بمراجعة الملاحظات الواردة من الجهات الرقابية ومتابعة تنفيذها والتأكد من تقيد المنشأة بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة.

وفيما يتعلق بترشيح المحاسب القانوني لمراجعة حسابات الشركة أشارت الضوابط الاسترشادية إلى أن على اللجنة ترشيح أسماء خمسة من المحاسبين القانونيين ممن لديهم القدرة على مراجعة حسابات الشركة بكفاءة وفعالية ثم تعد إدارة الشركة جدولاً مقارناً بعروض المكاتب الخمسة وترفعه إلى لجنة المراجعة على أن تعد بعد ذلك لجنة المراجعة مذكرة تعرض على مجلس الإدارة تبين فيها خلاصة تحليلها للعروض المقدمة وترشح محاسباً قانونياً أو أكثر لمراجعة حسابات الشركة وتبين الأساس الذي تم بموجبه الترشيح، ومن ثم يقوم مجلس الإدارة بعرض التوصية المرفوعة إليه من لجنة المراجعة على الجمعية العامة للشركة مبيناً أسماء المحاسبين القانونيين الذين تقدموا بعروضهم ومن ثم ترشيحهم من قبل اللجنة لمراجعة حسابات الشركة وبيان أتعاب المراجعة

والأساس الذي تم بموجبه الترشيح، وتعين الجمعية العامة محاسباً قانونياً أو أكثر لمراجعة حسابات الشركة مع تحديد مكافآتهم ومدة عملهم. وانتهت هذه الضوابط بالتأكيد على مدة المراجعة بحث لا تزيد عن ثلاث سنوات متصلة بالنسبة للشركات التي تراجع من قبل أكثر من محاسب قانوني منفرد، وخمس سنوات متصلة بالنسبة للشركات التي تراجع من قبل أكثر من محاسب قانوني.

ويلاحظ مما سبق أن جل مهام لجنة المراجعة كان ينصب على ترشيح المحاسب القانوني لمراجعة حسابات الشركة لسنة مالية قادمة والأساس الذي تم بموجبه هذا الترشيح.

٤-٢-٢ صعوبات تطبيق القرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ

في الواقع واجه القرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ الخاص بتشكيل لجان المراجعة في المملكة عدة صعوبات عند التطبيق حيث أن بعض الشركات لم تتمكن من تشكيل تلك الجان بالصورة المطلوبة والبعض الأخر اقتصر دور اللجنة فيه فقط على ترشيح المراجع الخارجي. وقد حدد فريق العمل المكلف من قبل لجنة المراجعة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بدراسة القرار الوزاري المشار إليه هذه الصعوبات في النقاط التالية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤):

أ - عدم وضوح مهام ونطاق عمل اللجنة، واكتفاء بعضها على مهمة ترشيح المحاسب القانوني فقط ولم تول موضوع الرقابة الداخلية في الشركة أي اهتمام.

ب- عدم إلمام إدارة الشركة وبعض أعضاء لجان المراجعة بأهداف ومهام لجان المراجعة.

ج- عدم وضوح مفهوم الاستقلال لدى إدارة الشركة **و**بعض أعضاء لجان المراجعة.

د- عدم توفر التأهيل العلمي والمهني الكافي لدى بعـض أعضـاء لجـان المراجعة وعدم حصولهم على التعليم المهني المستمر، لمواكبة التطـورات ذات العلاقة بأعمال الشركة.

هـ- عدم وجود أداة رقابية للتحقق من تطبيق ما قضى به القرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ.

و- أن بعض الشركات لم تضع قواعـد تفصـيلية منظمـة لعمـل لجـان المراجعة، وإنما اكتفت بالنموذج الاسترشادي المرفق بالقرار الوزاري كما هـو دون أي تعديل.

ز- عدم وجود ضوابط ملزمة تبين وجوب تخصيص موارد ماليـة كافيـة لقيام اللجنة بمهامها.

٤-٢-٣ القواعد الجديدة المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة

وبناء على النتائج التي توصل إليها فريق العمل المكلف بدراسـة القـرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ والمشار إليها في الفقرة السابقة، ونظرا لما لموضوع لجان المراجعة من أهمية بالغـة قامـت لجنـة المراجعـة الداخلية، وهي إحدى اللجان الفنية المنبثقة عن مجلـس إدارة الهيئـة، بدراسـة للقواعد المنظمة للجان المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم (٩٠٣) وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ وتطويرها بما يحقق الفائدة المنشودة من هذه اللجان، وكلفـت اللجنة فريق عمل متخصص للقيام بهذه الدراسة، وقد استعان فريق العمـل بمـا هو متوفر من دراسات وأبحاث وإصدارات ذات علاقة بأعمال لجان المراجعة، ومنها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤):

١- الأبحاث ذات الصلة بلجان المراجعة المقدمة فـي مـؤتمر المحاسـبة الأول الذي نظمته الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عام ٢٠٠٢م.

٢- تقرير لجنة تريدوي Treadway Commission الصادر عـــام ١٩٨٧م والذي تضمن أحدى عشرة توصية تتعلق بلجان المراجعة، ومن أبرزها ضرورة إعداد قواعد تنظم عمل لجان المراجعة وتضمن التقرير إرشادات عملية لوضـــع هذه القواعد.

٣- القواعد الصادرة عن هيئة سوق المال الأمريكي والتي تم العمـــل بهـــا عام ٢٠٠٠م، وتتطلب هذه القواعد من لجنة المراجعة تقديم تقرير عن الأعمـــال والمهام التي قامت بها مما يعزز الثقة في القوائم المالية للشركات المساهمة.

٤- ملخص عن التقرير الصادر في عام ١٩٩٩م عن لجنة بلو ريبن Blue Ribbon Committee المنبثقة عن هيئة سوق المال الأمريكية المكلفة بموضـــوع دراسة سبل تعزيز فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة، وقدمت اللجنة عشر توصيات تم تبنيها من قبل هيئة سوق المال الأمريكية وتم العمل بها عـــام ٢٠٠٠م.

٥- ملخص القانون الصادر عن الكونجرس الأمريكي في أغسطس ٢٠٠٢م (قانون ساربينس - أوكسلي لعام ٢٠٠٢م)، والذي قضى بتشكيل هيئة للرقابة على أداء المحاسبين القانونيين الذين يراجعون القوائم المالية للشركات العامـــة، كمـــا قضى القانون المذكور بوجوب إنشاء لجان مراجعة في كل شركة عامة.

٦- الكتاب الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي عـــام ٢٠٠٠م بعنوان (لجان المراجعة، فهم لدور لجان المراجعة في القرن الحادي والعشرين).

٧- معايير المراجعة الداخلية الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي.

٨- معيار تقرير فحص الرقابة الداخلية الأمريكي الصادر عام ٢٠٠١م.

بالإضافة إلى القرار الوزاري رقم ٢٢١٧ وتاريخ ١٤٢٣/١١/١هـــ بشأن التأكيد الذي تعده الشركة حول كفاية العرض والإفصاح العـــام للقـــوائم الماليـــة

للشركات المساهمة، وما صدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من المعايير ذات العلاقة.

وقد أوصى فريق العمل بإعادة النظر في القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة المعتمدة بالقرار الوزاري رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢هـ، على أن تتضمن ما يلي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤):

١- تُشكل في كل شركة مساهمة لجنة تسمى (لجنة المراجعة) يصدر بالقواعد المنظمة لعملها قرار من الجمعية العامة للشركة بناءً على اقتراح مجلس الإدارة، ويتعين عند وضع هذه القواعد؛ الالتزام كحد أدنى بالقواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة المرفقة.

٢- تقوم الإدارة العامة للشركات بالتنسيق مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمتابعة تطبيق القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة في الشركات المساهمة واستكمال الإجراءات اللازمة نظاماً.

٣- يتعين على إدارة الشركة إصدار تأكيد سنوي وفق النموذج الذي تعتمده الإدارة العامة للشركات بوزارة التجارة عن مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية في الشركة، وعلى المحاسب القانوني للشركة الذي يتولى مراجعة القوائم المالية للشركة أن يقدم تقرير (فحص تأكيدات) يبين بموجبه رأيه حيال ما تضمنه التأكيد الصادر من إدارة الشركة حول مدى كفاية وفاعلية نظام الرقابة الداخلية للشركة. وينشر التأكيد السنوي الصادر من إدارة الشركة وتقرير الفحص الصادر من المحاسب القانوني وتقرير لجنة المراجعة إلى الجمعية العامة المشار إليه في تاسعاً من القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة رفق تقرير مجلس الإدارة والقوائم المالية التي يتم نشرها سنوياً.

٤- يتعين ألا تزيد مدة المراجعة التي يقوم بها المحاسب القانوني لمراجعة القوائم المالية للشركات المساهمة عن (٣) ثلاث سنوات متصلة بالنسبة للشركات

التي تراجع من قبل محاسب قانوني منفرد، و(٥) خمس سنوات متصلة بالنسبة للشركات التي تراجع من قبل أكثر من محاسب قانوني. وللجمعية العامة العادية عند الضرورة الاحتفاظ بأحد المحاسبين أو بالمحاسب القانوني المنفرد مدة أطول، على أن تختار في حالة الاحتفاظ بالمحاسب القانوني المنفرد محاسباً قانونياً آخر، وبشرط ألا تزيد مدة المراجعة لأي محاسب قانوني عن خمس سنوات متتالية.

وقد تضمنت القواعد الجديدة للجان المراجعة في الشركات المساهمة تحديدا واضحا لهدف اللجنة الأساسي والمتمثل في التحقق من كفاية نظام الرقابة الداخلية وتنفيذه بفاعلية، وتقديم أي توصيات لمجلس الإدارة من شأنها تفعيل النظام وتطويره بما يحقق أغراض الشركة ويحمي مصالح المساهمين والمستثمرين بكفاءة عالية وتكلفة معقولة؛ بالإضافة إلى تحديد نطاق عمل اللجنة ووفقا لما يلي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٤):

١- دراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات أو معلومات غير صحيحة ذات أهمية نسبية، وأنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ ذات أهمية نسبية ينتج عن حذفها أن تكون القوائم المالية مضللة.

٢- دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة قبل اعتمادها وأي تغيير في هذه السياسات، وتقديم ما تراه اللجنة من مقترحات بشأنها ؛ أخذاً في الاعتبار مدى ملائمة السياسات المحاسبية لطبيعة أعمال المنشأة وأثرها على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

٣- التحقق من كفاية تصميم الأنشطة الرقابية في المنشأة، وفاعلية تصميمها بطريقة مناسبة تمكن من الحد من وقوع الغش والأخطاء، واكتشافها فور وقوعها، وفاعلية تنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ الأنشطة الرقابية والثبات في تنفيذها.

٤ - الإشراف على عمليات التقصي ذات العلاقة بالغش أو الأخطاء التي تقع في الشركة، أو أي أمور أخرى ترى اللجنة أهمية تقصيها.

٥ - دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المحاسب القانوني، وتكون اللجنة حلقة الوصل بين المراجع الخارجي ومجلس الإدارة ؛ بما يمكن المراجع الخارجي من القيام بعمله بمنأى عن أي قيود أو تأثيرات من قبل مجلس الإدارة وإدارة الشركة. وتتولى اللجنة اقتراح المحاسب القانوني للسنة المالية التالية للشركة طبقاً لإجراءات اختيار المحاسب القانوني المرفقة بهذه القواعد، والتحقق من أن الخدمات المهنية التي يقدمها المحاسب القانوني للشركة اقتصرت على مراجعة القوائم المالية للشركة والخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المحاسب القانوني للشركة تنفيذاً لمتطلبات نظامية محددة. كما تقترح اللجنة عزل المحاسب القانوني، مع بيان الأسباب، والحفاظ على حق المحاسب القانوني في المطالبة بالتعويض عن أي ضرر يصيبه بسبب تغييره إذا تم التغيير في وقت غير لائق أو لغير مبرر مقبول.

٦ - التحقق من استقلالية المراجعين الداخليين، ودراسة خطة عمل المراجعة الداخلية في الشركة، ونطاق الفحص والتقارير التي تصدر عنها، وتقديم أي مقترحات من شأنها تأكيد استقلالية المراجعين الداخليين، والرفع من كفاءة ما يقومون به من أعمال وبتكلفة معقولة. وتكون اللجنة حلقة الوصل ما بين مجلس الإدارة والمراجعين الداخليين. كما تقوم اللجنة بدراسة طلبات الترشيح لوظيفة مدير المراجعة الداخلية في الشركة والمكافآت والبدلات والمزايا الأخرى المخصصة له وترشيح الشخص الأكثر ملائمة، مع بيان الأسباب، والنظر في إنهاء عمل مدير المراجعة الداخلية سواءً بسبب الاستقالة أو العجز أو الإعفاء، ورفع ما يتم التوصل إليه من توصيات في هذا الشأن إلى مجلس الإدارة.

٧- اتخاذ ما يلزم للتأكد من عدم مخالفة الشركة للأنظمة والقوانين السارية في المملكة.

٨- الاستعانة كلما دعت الحاجة بمستشـــارين مســـتقلين للقيـــام **بدراســـات** متخصصة تساعد اللجنة على تنفيذ مهامها وتحديد أتعابهم.

كما تضمن المشروع الجديد الشروط الواجب توافرها في عضو اللجنة حيث نص على أن تشكل لجنة المراجعة من (٤) أعضاء على الأقل وأن يكونوا من مساهمي الشركة المالكين لعدد من الأسهم وأن لا تقل عن (١٠٠) سهم وشريطة أن لا يملك أكثر من ٥% من أسهم الشركة. ويكون لدى العنصر تأهيل علمي ملائم وأن يكون حاصلاً على درجة الدكتوراه في المحاسبة أو ما يعادلها وخبرة عملية في مجال المحاسبة والمراجعة، ودرجة الماجستير مع خبرة خمس سنوات وكذلك يمكن أن يكون حاصلاً على شهادة بكالوريوس محاسبة على أن لا تقل خبرته عن سبع سنوات في المجال وعلى العضو أن لا يجمع إلى جانب عضويته في لجنة المراجعة عضوية أي لجنة أخرى منبثقة عن مجلس الإدارة وألا تمارس ذات النشاط. وتطرق المشروع إلى ضوابط اختيار المحاسب القانوني للشركات المساهمة على أن ترشح لجنة المراجعة خمسة من المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمراجعة حسابات الشركات ممن لديهم القدرة على مراجعة حسابات الشركة بكفاءة وفعالية وذلك لكي توجه لهم الدعوة لمراجعة حسابات الشركة.

تجدر الإشارة إلى أن مشروع ضوابط لجان المراجعة الجديد نوقش من قبل لجنة المراجعة في عدة اجتماعات ثم أرسل إلى المهتمين من الأكاديميين والمهنيين لإبداء مرئياتهم وملاحظاتهم عليه وتم إعادة صياغته على ضوء ذلك ثم رفع إلى مجلس إدارة الهيئة والذي بدوره ناقشه واعتمده بشكل نهائي. ويلاحظ أن هذا المشروع أعد بمنهجية كاملة ومر بكافة المراحل والإجراءات الخاصة بإصدار المعايير المهنية بعكس القرار السابق.

٤-٣ كيف يمكن للجان المراجعة دعم وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية؟

أشرنا سابقا في هذه الدراسة (الفقرة ٣-٣) إلى أن هناك علاقة وطيدة بين لجان المراجعة ومفهوم حوكمة الشركات بصفة عامة. كما اشرنا أيضا إلى أن هناك جهودا على المستوى المحلي بهدف التعريف بمفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية. والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو: كيف يمكن توظيف هذه العلاقة وهذه الجهود في تفعيل مفهوم حوكمة الشركات في المملكة العربية السعودية؟. مما لاشك فيه أن مفهوم حوكمة الشركات يركز بالدرجة الأولى على الجانب الرقابي في الشركات وبالتالي لا بد من البحث عن آلية تحقق هذا الهدف، وهنا تبرز أهمية دور لجان المراجعة كونها تمثل أحد أهم آليات الرقابة في الشركات. وقد أشار البعض إلى أن قضية الرقابة على الشركات (Corporate Governance) كسياسة لتطوير الشركات يمتد أثرها من دورها الرقابي، إلى مساهمتها أيضاً في تطوير السياسات المحاسبية داخل الشركات، وكذلك في تحقيق الأهداف طويلة المدى (Demirag et al, 2000)، (المعتاز و Higson، ٢٠٠٢). وقد جاء مشروع لائحة حوكمة الشركات الذي صدر مؤخرا في المملكة العربية السعودية ليؤكد هذا الدور وهذه العلاقة، حيث نصت المادة الرابعة عشرة من المشروع والمتعلقة بتشكيل لجان المراجعة وتحديد مهامها على الآتي:

أ- يشكل مجلس الإدارة لجنة من غير أعضاء مجلس الإدارة التنفيذيين تسمى لجنة المراجعة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء من بينهم مختص بالشؤون المالية والمحاسبية.

ب- تصدر الجمعية العامة للشركة بناء على اقتراح من مجلس الإدارة قواعد اختيار أعضاء لجنة المراجعة ومدة عضويتهم وأسلوب عمل اللجنة.

ج - تشمل مهمات لجنة المراجعة ومسؤولياتها ما يلي:

١- الإشراف على إدارة المراجعة الداخلية بالشركة بغرض التحقق من مدى فاعليتها في تنفيذ الأعمال والمهمات المحددة لها من قبل مجلس الإدارة.

٢- دراسة نظام الرقابة الداخلية ووضع تقرير مكتوب عن رأييها وتوصياتها في شأنه.

٣- دراسة تقارير المراجعة الداخلية ووضع الإجراءات التصحيحية لها.

٤- التوصية لمجلس الإدارة بتعيين المحاسبين القانونيين وفصلهم وتحديد أتعابهم ويراعى عند التوصية بالتعيين التأكد من استقلاليتهم.

٥- متابعة أعمال المحاسبين القانونيين والموافقة على أتعابهم عن تلك الأعمال.

٦- دراسة خطة المراجعة مع المراجع الخارجي وإبداء ملحوظاتها عليها.

٧- دراسة ملحوظات المراجع الخارجي على القوائم المالية ومتابعة ما تم في شأنها.

٨- دراسة القوائم المالية الأولية والسنوية قبل عرضها على مجلس الإدارة وإبداء الرأي والتوصية في شأنها.

٩- دراسة السياسات المحاسبية المتبعة وإبداء الرأي والتوصية لمجلس الإدارة في شأنها.

ويتضح مما سبق بأن مشروع لائحة حوكمة الشركات في المملكة ركز على جانبين مهمين: **الجانب الأول** أهمية استقلال لجان المراجعة بحيث يكون أعضاؤها من مجلس الإدارة غير التنفيذيين لكي تستطيع هذه اللجان ممارسة مهامها وتقدم تقاريرها بكل حياد وموضوعية بعيدا عن ضغوط الإدارة. وهذا في الواقع ما أكدته بعض البحوث والدراسات، على سبيل المثال، أشار (O'Sullivan, 1999) إلى أن من أهم الوسائل لتحقيق الرقابة على الشركات في

الممارسة الحالية الاستعانة بالمدراء غير التنفيذيين لتقوم بدور مراقبة سلوك وتصرفات الإدارة، وهو الأمر الذي دعا الجهات الرسمية والمهنية تتبنى تكوين لجان المراجعة من أعضاء غير تنفيذيين. كما شدد (Weir and Laing, 2000) على أهمية الدور الذي يقوم به المدراء غير التنفيذيين بكون الوظيفة الرئيسية للمدراء غير التنفيذيين هي التأكد والتثبت من أن المدراء التنفيذيين يقومون بتطبيق السياسات المتفقة مع مصالح المساهمين. وكذلك فإن المدراء غير التنفيذيين يمتلكون صفتين تمكنهم من أداء دورهم الرقابي، **أولاهما**: استقلالهم، **وثانيهما**: اهتمامهم الشديد بسمعتهم ومركزهم في السوق (المعتاز و Higson ، ٢٠٠٢). أما **الجانب الثاني** هو أن المشروع أعطى لجان المراجعة في الشركات صلاحيات واسعة في مجال الرقابة على أعمال وأنشطة الشركات وهذا في الواقع ما يدعم ويعزز تفعيل مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية.

خامسا: الخلاصة وأهم النتائج والتوصيات

استهدف هذه الدراسة تحليل ومناقشة موضوع "حوكمة الشـركات" والـذي يعد في غاية الأهمية حيث اسـتحوذ علـى اهتمـام الأكـاديميين والممارسـين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية وغيرها خاصة في السنوات الأخيرة، مـع التركيز على لجان المراجعة كأحد أهم دعائم تفعيل تطبيق هذا المفهوم في بيئـة المملكة العربية السعودية. وقد بينت الدراسة أنه بـالرغم مـن الاخـتلاف فـي تعريف مفهوم حوكمة الشركات (Corporate Governance) إلا أن هنـاك شـبه إجماع حول الأسباب والظروف التي نادت بأهمية تبني هذا المفهـوم وتطبيقـه على أرض الواقع. وأشارت الدراسة إلى أن العديد مـن دول العـالم المتقدمـة سارعت في تبني مفهوم حوكمة الشركات بعد الانهيارات التي حصـلت لـبعض الشركات العالمية الكبرى كإنرون وورلد كم في الولايـات المتحـدة الأمريكيـة والحالات المماثلة في غيرها من الدول رغبة منها فـي تحسـين الأداء المـالي والإداري للشركات ومنع وقوع المزيد من تلك الأزمات المالية المماثلة.

أما بالنسبة للوضع في المملكة فقد بينت الدراسة أنه بالرغم من حداثة مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية إلا أنه يلاحظ أن هناك تحركا جادا من قبل المهتمين لمحاولة شرح هذا المفهوم والتعرف على جوانبه وكيفية تطبيقه في قطاع الأعمال السعودي وذلك من خلال إصدار بعض القرارات المتعلقة بدعم وتعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للشركات المساهمة وعقد بعض الندوات والملتقيات بهدف التعريف بهذا المفهوم وبحث ودراسة مدى تطبيقه في البيئة السعودية.

وأكدت الدراسة أن تبني مفهوم حوكمة الشركات يعزز الإفصاح والشفافية الأمر الذي يساعد على توفير بيئة جيدة لجلب الاستثمارات والمساعدة في محاربة الفساد ومنع الأزمات والانهيارات المالية. كما ناقشت هذه الدراسة لجان المراجعة في الشركات المساهمة وبينت أن تكوين هذه اللجان يعد تجربة حديثة في المملكة حيث صدرت للمرة الأولى بموجب القرار الوزاري رقم ٩٠٣ وتاريخ ١٤١٤/٨/١٢ه (١٩٩٤) إلا أنها واجهت بعض المشاكل والصعوبات التي بدورها أثرت على قيامها بالمهام الموكلة إليها، ومن ذلك عدم وضوح أهداف ومهام ونطاق عمل تلك اللجان الأمر الذي أدي إلى تشكيل فريق عمل لدراستها وتقييمها انتهى بالتوصية بإعادة النظر في القواعد المنظمة لعمل لجان المراجعة المعتمدة بالقرار الوزاري رقم ٩٠٣ وتم مناقشة واعتماد ما توصل إليه فريق العمل من توصيات في هذا الخصوص. وأشارت الدراسة إلى أن تطبيق القواعد الجديدة للجان المراجعة في الشركات المساهمة سوف يساهم ايجابيا في الرقابة على هذا النوع من الشركات الأمر الذي ينعكس على دعم وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في البيئة السعودية.

وبناء على ما تم التوصل إليه من نتائج فإن الدراسة توصي بما يلي:

١. ضرورة العمل على إنشاء مركز وطني تحت مسمي "المركز الوطني

لحوكمة الشركات" يشترك في تكوينه ممثلون من كل من ديوان المراقبة العامة، والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وهيئة سوق المال، وهيئة الاستثمار، بالإضافة إلى ممثلين من الغرف التجارية والصناعية ليتولى كل ما له علاقة بتفعيل تطبيق مفهوم حوكمة الشركات في المملكة، وعقد الندوات والمؤتمرات العلمية التي من شأنها نشر هذا المفهوم والتأكيد على أهميته والنتائج الايجابية التي تترتب على الأخذ به على مستوى القطاعين العام والخاص في البيئة السعودية.

٢. الإسراع في مراجعة الأنظمة واللوائح (خاصة تلك المتعلقة بتنظيم الشركات والبنوك) وتطويرها بما يتلاءم مع متطلبات الفترة الحالية والمستقبلية وبما يعزز الإفصاح والشفافية في البيانات المالية، و يكفل حماية حقوق صغار المساهمين.

٣. التأكيد على أهمية التعاون والتنسيق بين الهيئات ذات العلاقة ببيئة الأعمال في المملكة كالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة سوق المال والهيئة العامة للاستثمار.

٤. ضرورة إيجاد آلية واضحة ومحددة للإشراف ومتابعة تنفيذ الضوابط الجديدة لتشكيل لجال المراجعة في الشركات المساهمة حتى لا ينتهي بها الأمر كسابقتها.

٥. التأكيد على أهمية التعاون بين لجنة المراجعة بالشركات المساهمة وكل من المراجع الداخلي والمراجع الخارجي الأمر الذي يعزز فعالية الرقابة على هذه الشركات.

٦. ضرورة إدخال مفهوم حوكمة الشركات في خطط المناهج الدراسية بأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية مع التركيز على عقد ورش العمل والندوات والحالات العملية (Case Studies) لشرح الجوانب التطبيقية لهذا المفهوم في البيئة السعودية.

المراجع

أولا: المراجع العربية

أبو العطا، نرمين (٢٠٠١م) "حوكمة الشركات سبيل التقدم .. مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية"، مركز *المشروعات الدولية الخاصة*، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

أومان، تشارلز ودانيل بلوم (٢٠٠٥م) "الحوكمة الشركاتية: التحدي التنموي"، *E-JournalUSA مجلة الكترونية تصدر عن وزارة الخارجية الأمريكية*، فبراير (النسخة العربية)

بودي، عادل عبدالعزيز (٢٠٠٣م) "لجان المراجعة: تجربة السعودية" الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة *الافصاح والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية*، جامعة الملك سعود – فرغ القصيم – كلية الاقتصاد والإدارة – قسم المحاسبة.

حسن، محمد نجيب محمد صادق (٢٠٠٦م) "دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد: وجهة نظر محاسبية"، بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي السنوي السادس، *أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة*، جامعة الزيتونة الأردنية – كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ١٧-١٩ أبريل، عمان – الأردن.

الرحيلي، عوض سلامة (٢٠٠٢م) المحاسبة الإبداعية "Creative Accounting"، *مجلة اقتصاديات*، مارس ٢٠٠٢م.

الرحيلي، عوض سلامة (٢٠٠٤م) "التطورات الحديثة في مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية" *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، العدد ٦٣، جهاز الدراسات العليا والبحوث، كلية التجارة – جامعة القاهرة: ١١٧-١٥٤.

شوقي، ماجد (٢٠٠٢م) حوكمة الشركات: سهلة المنال بالنسبة للأسواق المتقدمة .. صعبة المنال بالنسبة للأسواق الناشئة؟"، مركز *المشروعات الدولية الخاصة*، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

فوزي، سميحة (٢٠٠٣م) "تقييم حوكمة الشركات في جمهورية مصر العربية"، ورقة عمل رقم (٨٢)، *المركز المصري للدراسات الاقتصادية*، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

كردي، خليل عبدالفتاح (١٩٩٦م) الرقابة في الشركات المساهمة والمصارف دور من؟ *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية للمحاسبة، الرياض العدد (٨): ٢٦-٣٢.

اللحيدان، ابراهيم عبدالرحمن (٢٠٠٢م) "بعد إفلاس الشركات العالمية.. ماذا عن مستقبل لجان المراجعة"، *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية المحاسبة، الرياض، العدد ٣٤: ١٧-١٨.

المطيري، عبيد سعد (٢٠٠٢م-أ)، "Corporate Governance: هل يعيد الثقة في الشركات العامة"، *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية المحاسبة، الرياض، العدد ٣٤: ١٢-١٦.

المطيري، عبيد سعد (٢٠٠٢م-ب) "كيف يمكن أن نفعل مفهوم: Corporate Governance في الشركات السعودية"، *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية المحاسبة، الرياض، العدد ٣٥: ٢٠-٢٥.

المطيري، عبيد سعد (٢٠٠٢م-ج) "دعوة لتأسيس هيئة سعودية لإعداد وتطبيق Saudi Corporate Governance"، *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية المحاسبة، الرياض، العدد ٣٦:٣٥-٢١.

المطيري، عبيد سعد (٢٠٠٣م) "تطبيق الإجراءات الحاكمة للشركات في المملكة العربية السعودية"، *المجلة العربية للعلوم الإدارية*، جامعة الكويت، مجلد ١٠، عدد ٣، ٢٨١-٢٠٥.

المقبل، وليد عبدالله (٢٠٠٢م) "انهيار الشركات والتعاملات مع ذوي العلاقة"، *مجلة المحاسبة*، الجمعية السعودية المحاسبة، الرياض، العدد ٣٦:٢٢-٢٣.

المعتاز، إحسان صالح (١٩٩٩م) العوامل المؤثرة في اختيار وتغيير المراجع في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، جدة.

المعتاز، إحسان صالح و Andrew Higson، (٢٠٠٢م) "مدى فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية: دراسة ميدانية"، بحث مقدم لمؤتمر المحاسبة الأول *"دور مهنة المحاسبة في حماية الاستثمارات وتنميتها"*، المنظمون: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتعاون مع الاستشاريين الدوليين الشرق الأوسط، في الفترة من ١-٣ شعبان ١٤٢٣ه - الموافق ٧-٩ أكتوبر ٢٠٠٢م، الرياض – المملكة العربية السعودية.

مركز المشروعات الدولية الخاصة (٢٠٠٥م) "مصر تعلن إصدار قواعد حوكمة الشركات"، *حوكمة الشركات: قضايا واتجاهات، إصدار عن الشرق الأوسط وشمال أفريقيا مدعم من مبادرة شراكة الشرق الأوسط*، العدد الثامن، أغسطس (ص ١).

المنيف، عبدالله علي والحميد، عبدالرحمن إبراهيم (١٩٩٨م) مهام لجان المراجعة ومعايير

اختيار أعضائها: دراسة تطبيقية في المملكة العربية السعودية، *مجلة جامعة الملك عبدالعزيز - إصدارة الاقتصاد والإدارة*، جدة ١١ مركز النشر العلمي بجامعة الملك عبدالعزيز: ٣٧ – ٦٨.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، *نظام المحاسبين القانونيين*، الصادر بالمرسوم الملكي، رقم م/١٢، وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣ه، الرياض، المملكة العربية السعودية.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(٢٠٠٤م) لجنة المراجعة، *القواعد الجديدة المنظمة لعمل لجان المراجعة في المملكة*، الرياض، المملكة العربية السعودية.

وزارة التجارة (١٤٠٦هـ) *أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام*، القرار الوزاري رقم ٦٩٢ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ للاسترشاد، والقرار الوزاري رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ بالإلزام، الرياض، المملكة العربية السعودية.

وزارة التجارة (١٤٠٦هـ) *معايير المراجعة*، القرار الوزاري رقم ٦٩٢ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ للاسترشاد، والقرار الوزاري رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ بالإلزام، الرياض، المملكة العربية السعودية.

وزارة التجارة (١٤١٤هـ) القرار الوزاري رقم ٩٠٣، ١٤١٤/٨/١٢هـ القاضي *بتشكيل لجان مراجعة وتحديد ضوابط اختيار المحاسبين القانونيين*، الرياض، المملكة العربية السعودية.

وزارة الاستثمار، **جمهورية مصر العربية** (٢٠٠٦م)، *دليل مبادىء حوكمة شركات قطاع الأعمال بجمهورية مصر العربية*.

الوابل، وابل بن علي (١٩٩٦م) محددات فعالية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، الإسكندرية ٣٣ (١): ٤٤١ - ٤٨٩.

اليافي، موفق (٢٠٠٣م) "من أجل تعزيز حوكمة الشركات في لبنان" مركز *المشروعات الدولية الخاصة*، القاهرة، جمهورية مصر العربية.

ثانيا: المراجع الإنجليزية

Birkett, B.S. (1986) "The recent history of corporate audit committees", *Accounting Historians Journal*, **13**(2): 109-124.

Blue Ribbon Committee (1999) "Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees", *The Business Lawyer* **54**(3): 1067-1095.

Cadbury Committee (1992) *Report of the Committee on The Financial Aspects of Corporate Governance*. London, Gee and Co. Ltd.

Collier, P. (1996) "The rise of audit committee in UK quoted companies: a curious

phenomenon?" *Accounting, Business and Financial History,* **6**(2): 121-140.

Demirag, I., S. Sudarsanam and **M. Wright** (2000) "Corporate governance: overview and research agenda." *British Accounting Review,* **32**: 341-354.

Dewing, I. and **P. Russell** (2000) "Cadbury and beyond: perceptions on establishing a permanent body for corporate governance regulation." *British Accounting Review,* **32**: 355-374.

DeZoort, F.T. (1997) "An investigation of audit committees' oversight responsibilities", *ABACUS,* **33**(2): 208-227.

Estrin, S. (1998) Corporate governance, state-owned enterprises and privatisation. In: *Corporate Governance, State-Owned Enterprises and Privatisation*. Paris, OECD proceedings: 11-27.

Gendron, Y. Bédard, J. (2006) "On the constitution of audit committee effectiveness", *Accounting, organization and Society,* **31**(3): pp: 211-239

Green, D.L. (1994) "Canadian audit committees and their contribution to corporate governance." *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation,* **3**(2): 135-151.

Macdonald Commission (1988) *Report of the Commission to Study the Public's Expectations of Audits*. Canada, The Canadian Institute of Chartered Accountants.

Marrian, I.F. (1988). *Audit Committees.* Edinburgh, The Institute of Chartered Accountants of Scotland.

Millstein, I.M. (1999) "Introduction to the report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on improving the effectiveness of corporate audit committees", *The Business Lawyer,* **54**(3): 1057-1066.

O' Sullivan, N. (1999) "Board characteristics and audit pricing post-Cadbury: a research note", *The European Accounting Review,* **8**(2): 253-263.

Pincus, K., M. Rusbarsky and **J. Wong** (1989) "Voluntary formation of corporate audit committees among NASDAQ firms." *Journal of Accounting and Public Policy,* **8**(4): 239-265.

Rezaee, Z. and **G.H. Lander** (1993) "The internal auditor's relationship with the audit committee." *Managerial Auditing Journal,* **8**(3): 35-40.

Rezaee, Z. (1997) "Corporate governance and accountability: the role of audit committees", *Internal Auditing*, **13**(1): 27-41.

Shahnawaz M. (2003) "Development of Corporate Governance Framework in Pakistan: Lessons for Saudi Arabia", in the 10th Accounting Conference "*Accounting Disclosure and Transparency: their role in Strengthening Corporate Governance & Accountability in the Saudi Corporate Sector*", Organized by Department of Accounting, College of Business & Economics, King Saud University – Qasseem, 14-15 October, Saudi Arabia.

The Canadian Institute of Chartered Accountants (1992) *Terminology for Accountants.* 4th edition. Canada, CICA.

Treadway Commission (1987) *Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. USA, National Commission on Fraudulent Financial Reporting.

Verschoor, C.C. (1992) "Internal auditing interactions with the audit committee", *Internal Auditing,* **7**(4): 20-23.

Verschoor, C.C. (2000) "New audit committee responsibilities provide governance opportunities for internal auditing", *Internal Auditing,* **15**(5): 35-38.

Weir, C., Laing, D. (2000) "The performance-governance relationship: the effects of Cadbury compliance on UK-quoted companies", *Journal of Management and Governance*, pp: 265-81.

Audit Committees as a Cornerstone of Corporate Governance: Saudi Case Study

Awad Salamah F. Al-Rehaily

Associate Professor of Accounting
King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia

Abstract. The important of Corporate Governance is becoming increasingly recognized in recent years, particularly after the collapse of large public companies such as "Enron" and "WorldCom" in the USA. The study aims to clarify the reasons and motives behind the sudden popularity of the Corporate Governance concept in the last few years, shedding light on the theoretical and practical aspects of the concept, along with searching and discussing the role of audit committees as a cornerstone in the process of its implementation, with focus on the Saudi environment.

The study indicates that the Corporate Governance is a system by which organizations are directed and controlled. It aims to protect shareholders' rights, enhance disclosure and transparency, facilitate effective functioning of the board, and provide an efficient legal and regulatory enforcement framework. The study also indicates that despite the Corporate Governance concept being new in the Saudi environment, increasing efforts took place to reveal this concept.

The study also provides evidence that the audit committees have an important role yet to play in the implementation of Corporate Governance in Saudi Arabian financial reporting environment. This role is a characteristic function of audit committees being a control channel between internal and external auditors and the corporation's board.